

dr Monika Wakuła

Uniwersytet Przyrodniczo-Humanistyczny w Siedlcach
Wydział Nauk Ekonomicznych i Prawnych

Zmiany w rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego na potrzeby budżetu zadaniowego Changes in the accounting of local government units for the purpose of task budgeting

Streszczenie: *Zmiany zachodzące w jednostkach samorządu terytorialnego mają na celu poprawę efektywności wykorzystania ograniczonych zasobów. Coraz częściej wykorzystywane są w nich nowoczesne instrumenty zarządzania stosowane w organizacjach prywatnych. Jednym z takich instrumentów jest budżet zadaniowy, który od kilku lat wdrażają polskie gminy. Jego zastosowanie wymaga szeregu zmian m.in. w obowiązującym systemie ewidencji i rejestracji operacji gospodarczych. Modyfikacje tego systemu powinny dążyć do przyjęcia zasady memoriałowej oraz do wprowadzenia nowych układów ewidencji kosztów, które dostarczałyby informacji na temat kosztów wykonania konkretnego zadania.*

Słowa kluczowe: rachunkowość, budżet zadaniowy, samorząd terytorialny

Abstract: *Changes in local government units are designed to improve the efficiency of scarce resources usage. More and more often, local authorities use the same tool of modern management as in private organizations are used. A task budget is one of these instruments which Polish communes have been implementing for several years. Its use requires a number of changes, for example in current record and business transactions registration. The modifications introducing to this system should strive to adopt the accrual basis and the introduction of new cost accounting systems that would provide the information of the particular task cost.*

Key words: accountancy, task budget, local government units

Wstęp

Celem zmian, jakie zachodzą obecnie w sektorze finansów publicznych, jest zwiększenie efektywności jego funkcjonowania. Coraz częściej wykorzystywane są w nim metody stosowane w organizacjach komercyjnych. Do tego typu rozwiązań można zaliczyć wdrożenie budżetu zadaniowego. Plan finansowy sporządzany w takim układzie ma przyczynić się do racjonalizacji wydatków publicznych, a jednocześnie powinien być bardziej czytelny i przejrzysty w porównaniu z obecnie stosowanym budżetem liniowym.

Istotną cechą budżetowania zadań jest pomiar efektów wykonania. W tym celu konieczne jest stosowanie mechanizmu ustalenia kosztu jednostkowego usługi świadczonej w ramach realizacji zadania. Proces pomiaru i rejestracji wykonania budżetu zadań powinien się odbywać przy wykorzystaniu systemów rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego. Obowiązujące obecnie systemy ewidencji i gromadzenia informacji na temat zjawisk finansowych zachodzących w gminach są zbyt zagregowane i nie spełniają wszystkich wymogów Nowego Zarządzania Publicznego, którego jednym z elementów jest budżet zadaniowy.

Celem artykułu jest próba wskazania zmian, jakie można przeprowadzić w systemie rachunkowości, aby w pełni można ją było wykorzystać na potrzeby budżetu zadaniowego.

Istota budżetu zadaniowego

Artykuł 165 ustawy o finansach publicznych¹ definiuje budżet jako roczny plan dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów jednostki samorządu terytorialnego. Literatura przedmiotu ukazuje budżet jako plan finansowy przyjęty w drodze uchwały rady gminy, o charakterze dyrektywnym i jednostkowym, na podstawie którego prowadzi ona w jawny i samodzielny sposób gospodarkę finansową². Budżet traktowany jest również jako akt decyzji politycznej, zasób środków pieniężnych, plan formę publicznej gospodarki finansowej oraz akt prawny³. Tworzenie budżetu gminy powinno być związane z rozpoznawaniem wyborów określonych działań prowadzących do osiągnięcia konkretnego przypisanego na dany rok działalności celu krótkookresowego jednostki samorządowej.

Od kilku lat w jednostkach sektora finansów publicznych w Polsce trwa proces wdrażania metodyki planowania według zadań, jednak nadal obowiązującym i stosowanym przez większość gmin budżetem jest budżet tradycyjny (liniowy). Budżet liniowy charakteryzuje się brakiem przejrzystości w zakresie dokonywania wydatków, gdyż wydatki bieżące i inwestycyjne wykazywane są razem. Po stronie dochodów budżetowych brakuje natomiast jasności co do charakteru dochodów – możliwości ich odniesienia do wydatków⁴. Efektem jest generowanie informacji dotyczących rodzaju nabywanych zasobów, bez możliwości ustalenia celowości zakupów, czy też rezultatów, jakie mają zostać tym sposobem uzyskane. Podstawą sprawozdawczości budżetowej są zaś porównania relacji pomiędzy planami a rzeczywistym wykonaniem dochodów i wydatków w poszczególnych podziałkach klasyfikacji. Powoduje to brak czytelności, a dane sprawozdawcze muszą być w większości przypadków szczegółowo opisane i wyjaśnione, by mogły być wykorzystane przez organy gminy. Najważniejszym jego zadaniem jest kontrola stopnia realizacji dochodów, informowanie o napływie

¹ Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009, Dz.U. nr 157 poz. 1240.

² *Słownik samorządu terytorialnego*, UMCS, Lublin 1977, s. 23.

³ E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, LexisNexis, Warszawa 2002, s. 54.

⁴ M. Jastrzębska, 1999. *Zarządzanie finansami gmin – aspekty teoretyczne*, Wyd. UG, Gdańsk, s. 36.

środków na rachunek budżetu oraz kształtowanie bieżącej i średniookresowej płynności finansowej⁵.

Jak wspomniano wyżej, w polskich gminach trwa proces wdrażania nowoczesnej formy budżetu – budżetu zadaniowego. Zgodnie z art. 142 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku budżet zadaniowy państwa definiowany jest jako skonsolidowany plan wydatków na rok budżetowy i dwa kolejne lata państwowych jednostek budżetowych, państwowych funduszy celowych, agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej oraz państwowych osób prawnych, sporządzany w układzie zadaniowym. Przez układ zadaniowy rozumie się zestawienie odpowiednio wydatków budżetu państwa lub kosztów jednostki sektora finansów publicznych sporządzone według funkcji państwa, oznaczających poszczególne obszary działalności państwa oraz zadań budżetowych (grupujących wydatki według celów) i podzadań budżetowych (grupujących działania umożliwiające realizację celów zadania). Zestawienie to wymaga dodatkowo opisu celów tych zadań i podzadań, a także bazowych i docelowych mierników stopnia ich realizacji, oznaczających wartościowe, ilościowe, lub opisowe określenie bazowego docelowego poziomu efektów z poniesionych nakładów. Jego istotą jest wprowadzenie zarządzania środkami publicznymi poprzez cele odpowiednio skonkretyzowane i zhierarchizowane, na rzecz osiągnięcia określonych rezultatów (realizacji zadań), mierzonych za pomocą ustalonego systemu mierników⁶.

Wdrożenie tego rodzaju budżetu w podstawowych jednostkach samorządu terytorialnego może przynieść szereg korzyści. Według S. Owsiaka są to⁷:

- oszczędności środków finansowych,
- ustalenie rzeczywistego poziomu kosztów poszczególnych usług,
- podniesienie jakości zarządzania,
- wzrost skuteczności osiągania zaplanowanych celów.

Plan finansowy w układzie zadań jest najważniejszą dla racjonalizacji wydatków formą budżetu. Uwzględnia on różne rodzaje zadań, a przede wszystkim zadania bezpośrednie (zadania, które bezpośrednio wpływają na zaspokojenie potrzeb społeczności lokalnej) i zadania pośrednie (które warunkują wykonanie budżetu zadaniowego).

W ujęciu merytorycznym zadanie stanowi elementarną, a zarazem centralną kategorię budżetu opracowywanego w sposób nowatorski. Najważniejszą cechą zadania jest to, że obejmuje ono działalność jednorodną. Ta cecha pozwala określić w sposób jasny cel realizacji zadania, stopień jego wykonania (efekt), ponoszone koszty. Jednorodność działalności ujętej w zadania pozwala na kategoryzację zadań według różnych kryteriów.

⁵ A.J. Kożuch, *Rachunek kosztów działań jako wsparcie dla tworzenia budżetu zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Polskie Stowarzyszenie Zarządzania Wiedzą, Seria Studia i Materiały nr 30/2010, s. 168.

⁶ M. Dylewski, *Planowanie budżetowe w podsektorze samorządowym. Uwarunkowania, procedury, modele*, Difin, Warszawa 2007, s. 174.

⁷ S. Owsiak, *Budżet zadaniowy*, PWE Warszawa 2002, s. 245-246.

Na całkowity koszt realizacji zadania składają się koszty bezpośrednie i koszty pośrednie. Koszty bezpośrednie można w całości przyporządkować do konkretnego zadania, ponieważ wprost wpływają na jego realizację. Są to więc wszelkie bezpośrednio ponoszone na konkretne zadanie wydatki związane z zakupem dóbr, zleceniem usług na zewnątrz czy zatrudnianiem tymczasowo pracowników. Istotne jest, aby te koszty były określone wskaźnikami jednostkowymi. Dopiero w ten sposób przeprowadzona kalkulacja pozwoli na uzyskanie materiału do analizy porównawczej dotyczącej efektywności i oszczędności.

Koszty pośrednie to koszty obsługi zadań, których nie da się bezpośrednio przypisać do określonego zadania czy rodzaju usługi. Są to koszty obsługi zadania świadczone przez urząd lub inną jednostkę organizacyjną⁸.

Wynika z tego, że każde zadanie ujęte w budżecie zadaniowym jest charakteryzowane przez relacje oparte na pełnych kosztach jednostkowych poniesionych na jego realizację w określonym wymiarze.

Ostatecznym celem wdrożenia budżetu zadaniowego oprócz zmiany kształtu obecnie obowiązującego planu finansowego, poprawy jego czytelności czy też możliwości przypisania odpowiedzialności za wykonanie konkretnych zadań jest zmiana w sposobie myślenia o funkcjonowaniu jednostek samorządu terytorialnego. Powinna nastąpić reorientacja z działania ukierunkowanego na wykonywanie określonej oferty usług publicznych na działanie określające „po co?” usługi te chcemy wykonać, na ile zaspokoi to potrzeby społeczności, a więc przybliży nas do realizacji celu jednostki samorządu terytorialnego⁹?

Rachunkowość jednostek samorządu terytorialnego w Polsce i jej dysfunkcje

Rozdysponowanie środków publicznych powinno odbywać się w sposób efektywny i skuteczny. Podstawowym problemem w ocenie racjonalności wydatkowania jest analiza zasadności i efektywności wydatków. Musi ona opierać się na właściwych metodach pomiaru i wyceny kosztów świadczeń oraz korzyści z ich otrzymania. Systemem, który jest w stanie dostarczyć odpowiednie informacje w tym zakresie, jest rachunkowość.

Rachunkowość jest definiowana jako proces ciągłej identyfikacji, pomiaru, klasyfikacji, grupowania, rejestracji i prezentacji informacji w mierniku pieniężnym dla szerokiego zakresu celów informacyjnych i kontrolnych, ustalania i planowania wyników działania, stanu posiadanych zasobów i źródeł ich finansowania oraz sporządzania różnego rodzaju sprawozdań¹⁰.

⁸ M. Kowalczyk, *Zakres wykorzystania rachunku kosztów działań w sektorze finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 50, Szczecin 2012, s. 672.

⁹ A.J. Koźuch, *Rachunek...*, op. cit., s. 169.

¹⁰ K. Sawicki, *Podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 2001, s. 18; K. Winiarska, *Rachunkowość przedsiębiorstw w procesie integracji z UE*, Wyższa Szkoła Integracji Europejskiej, Szczecin 2000, s. 34.

Rachunkowość jest jedna, lecz ze względu na szeroki zakres jednostek zobligowanych do jej prowadzenia, wyodrębnia się dla celów praktyki gospodarczej różne jej typy. Dlatego też w przypadku jednostek funkcjonujących w ramach sektora finansów publicznych można mówić o rachunkowości budżetowej.

Według *Leksykonu rachunkowości* – rachunkowość budżetowa obejmuje rachunkowość rządu, samorządów lokalnych i instytucji budżetowych. Jej zadaniem jest dostarczenie informacji o wykonaniu budżetu, a także planów finansowych i sytuacji majątkowej jednostek budżetowych¹¹.

Przedmiotem rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych są zjawiska związane z wykonaniem budżetu, a więc akumulacją, rozdziałem i zużyciem środków publicznych.

Nadrzędnymi zasadami rachunkowości budżetowej są zasady zawarte w ustawie o rachunkowości. Informacje dostarczane przez ten rodzaj rachunkowości umożliwiają ocenę, analizę i kontrolowanie wykonania budżetu, realizację planów finansowych, a także sytuacji majątkowej i finansowej jednostek sektora finansów publicznych.

Zakres informacji przetwarzanych i prezentowanych przez rachunkowość jednostek samorządu terytorialnego związany jest z przyjętymi i realizowanymi konwencjami pomiaru operacji dokonywanych przez jednostkę. Są one głównym narzędziem rachunkowości. Służą do generowania informacji dotyczących zasobów i towarzyszących im powinności. Konwencja pomiaru decyduje o treści i jakości informacji dostarczanych przez rachunkowość¹². Najogólniej mówiąc konwencje są to zasady określające moment uznania rezultatów operacji gospodarczych z perspektywy sprawozdawczości finansowej.

W sektorze publicznym stosowana jest konwencja kasowa, jak również konwencja memoriałowa. Ewidencja księgowa wykonania budżetów przez poszczególnych dysponentów środków budżetowych oparta jest na rejestracji wykonania kasowego, natomiast stan majątku, koszty, przychody i wynik finansowy ujmowane są w ewidencji księgowej według ogólnych zasad memoriałowych.

Ujęcie kasowe w jednostkach samorządu terytorialnego dotyczy ewidencji dochodów i wydatków budżetowych i wynika z dwóch aktów prawnych:

- Ustawy o finansach publicznych, która nakazuje, aby dochody i wydatki ujmowane były w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego dotyczą¹³.
- Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych¹⁴.

¹¹ E. Nowak, *Leksykon rachunkowości*, PWN, Warszawa 1996, s. 175.

¹² W.A. Nowak *Rachunkowość sektora publicznego*, PWN, Warszawa 1998, s. 79.

¹³ Ustawa o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009, Dz.U. nr 157 poz. 1240.

¹⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorial-

W rachunkowości prowadzonej według zasady kasowej podstawowymi kategoriami są przepływy środków pieniężnych. W tym ujęciu transakcje i zdarzenia ujmowane są w księgach niezależnie od momentu realizacji umowy, tylko wtedy, gdy następuje faktyczny wpływ środków pieniężnych na rachunek bankowy lub ich wypłata. Konsekwencją tego może być zaksięgowanie dochodów i wydatków budżetowych w innym roku obrachunkowym niż ten, którego dotyczą. Przy zastosowaniu tej metody podstawowym problemem jest posiadanie odpowiedniej ilości środków pieniężnych w określonym czasie, ich wydatkowanie w zgodzie z paragrafem i we właściwej ilości, a nie zadanie, na które środki finansowe zostały przeznaczone. Ujęcie to nie sprzyja analizie skuteczności realizacji zadań wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego¹⁵.

Kolejną niedoskonałością stosowania zasady kasowej w rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego jest brak konieczności tworzenia rezerw na należności i zobowiązania. Może to wpływać na wiarygodność poziomu nadwyżki bądź deficytu budżetowego na skutek przyspieszenia lub opóźnienia regulowania płatności. Nieujmowanie jako wydatków budżetowych zobowiązań, które powstały w wyniku zakupionych i otrzymanych towarów i usług, wpływa na zaniżenie rzeczywistego deficytu budżetowego¹⁶. Istnienie możliwości kreowania wyniku budżetu obniża racjonalne zarządzanie środkami przeznaczonymi na wydatki danego roku.

Zaletą metody kasowej stosowanej w rachunkowości budżetowej jest¹⁷:

- koherencyjność z kasowym sposobem budżetowania,
- prostota i porównywalność informacji pieniężnych,
- gwarancja sprawnego monitorowania i kontroli wykonania budżetu.

Do jej wad można natomiast zaliczyć:

- wąski zakres informacji obejmujący wyłącznie przepływy pieniężne i stan gotówki,
- możliwość kreowania wyniku wykonania budżetu,
- brak informacji dla racjonalnego zarządzania zasobami publicznymi,
- niedoinformowanie społeczeństwa o faktycznym zadłużeniu

Dla właściwego podejmowania decyzji zarządczych najważniejsze są informacje dotyczące kosztów funkcjonowania jednostki. Bez ich ponoszenia nie jest możliwe przeprowadzenie jakichkolwiek działań gospodarczych. W rachunkowości budżetowej prowadzonej według zasady kasowej nie ma możliwości skalkulowania kosztów świadczonych usług, a nawet ustalenia ogólnych kosztów operacyjnych jednostki. W księgach ujmowane są płatności fizycznie wykonane niezależnie od tego, czy dotyczyły one kosztów tego

nego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. 2010 nr 128, poz. 861.

¹⁵ B. Filipiak, *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*. DIFIN, Warszawa 2009, s. 149.

¹⁶ K. Winiarska, M. Kaczurak-Kozak, *Rachunkowość budżetowa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 34.

¹⁷ A. Zysnarska, *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego i wiernego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010, s. 39.

roku. Ponadto wydatki inwestycyjne są traktowane w taki sam sposób, jak wydatki dotyczące kosztów zatrudnienia, bez względu na fakt, że są one produktywnie przez wiele lat. Konsekwencją tego jest brak bodźców do efektywnego wykorzystania majątku trwałego.

Niekapitalizowanie aktywów trwałych oraz niewykazywanie zobowiązań długoterminowych powoduje, że nie można rzetelnie i wiarygodnie przedstawić kosztów działalności operacyjnej w danym okresie sprawozdawczym¹⁸. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych nakłada na jednostki samorządu terytorialnego obowiązek sporządzania Rachunku zysków i strat w wariantach porównawczym. Konsekwencją tego jest konieczność ewidencji przez te jednostki kosztów w układzie rodzajowym. Koszty według rodzaju ujęte są w zespole 4 planu kont i służą do ewidencji kosztów prostych według rodzajów oraz do ich rozliczania na kontach zespołu 5. Na kontach tego zespołu księguje się wyłącznie koszty operacyjne. Zgodnie z cytowanym już Rozporządzeniem Ministra Finansów w jednostkach samorządu terytorialnego wyróżnia się takie konta syntetyczne zespołu 4, jak: Koszty według rodzaju, Amortyzacja, Rozliczenie kosztów.

Układ rodzajowy kosztów pozwala na uzyskanie informacji o wielkości sumarycznego zużycia w danym okresie czynników produkcji w przekroju prostych, jednorodnych i niepodzielnych kosztów.

W rachunkowości budżetowej wykorzystuje się klasyfikację budżetową czyli system ujednoliconych, obligatoryjnych jednostek klasyfikacyjnych stosowanych w gospodarce finansowej państwa. Dochody, wydatki i przychody publiczne klasyfikuje się według:

- działów i rozdziałów określających rodzaj działalności,
- paragrafów określających rodzaj dochodu, przychodu lub wydatku.

Obowiązująca obecnie klasyfikacja budżetowa nie „nakazuje” konieczności rozliczania kosztów pośrednich. W związku z tym nie są wyodrębnione miejsca powstawania kosztów, czy też centra kosztów, a konsekwencji nie ma możliwości sprawdzenia rzeczywistych kosztów przypadających na dany obiekt kosztów¹⁹. Konsekwencją tego może być fałszowanie przez ewidencję budżetową kosztów zadań co z kolei może skutkować złym lokowaniem środków finansowych.

Reasumując przedstawione powyżej rozważania można stwierdzić, że rachunkowość budżetowa opiera się na posiadającej liczne wady konwencji kasowej. Ujęcie to generuje zbyt wąski zakres informacji związanych z ruchem i stanem aktywów pieniężnych w okresie sprawozdawczym nie dostarcza informacji o kosztach działalności i związanych z nimi zobowiązaniach. Zasada ta nie pozwala na uzyskanie pełnej informacji istotnej z punktu widzenia podejmowania decyzji i odpowiedzialności za zarządzanie zasobami publicznymi.

¹⁸ Ibidem, s. 37.

¹⁹ B. Filipiak, *Metodyka...*, op. cit., s. 150.

Modyfikacje systemu rachunkowości na potrzeby budżetu zadaniowego

Obowiązujące sektor samorządowy zasady budżetowe narzucają specyfikę jego rachunkowości. Jednak obok konieczności monitorowania i kontroli legalności wykonywania budżetu równie istotne jest, aby rachunkowość dostarczała informacji użytecznych do podejmowania i oceny decyzji związanych z racjonalnym zarządzaniem środkami publicznymi. Właściwy model rachunkowości wspierający politykę budżetową jednostki samorządu terytorialnego powinien uwzględniać otoczenie formalnoprawne sektora oraz dostarczać potrzebne informacje zgodne z wymaganiami nowoczesnych narzędzi zarządzania np. takich jak budżet zadaniowy.

Wykorzystywany obecnie system ewidencyjny jednostek samorządu terytorialnego ma służyć rejestracji danych o realizacji dochodów i wydatków budżetowych w układzie klasyfikacji budżetowej. Rejestracja odbywa się na kontach księgowych znajdujących się w zakładowym planie kont. Stosowanie budżetu zadaniowego wymaga, aby istniejący system ewidencji księgowej został dostosowany do obsługi budżetu na dwóch płaszczyznach. Pierwszej zgodnej z formalnymi wymaganiami, czyli według kasowego ujęcia dochodów i wydatków związanych ze sklasyfikowanymi obszarami. Druga płaszczyzna to płaszczyzna zadaniowa związana z podziałem na odrębne zadania programy w ramach ośrodków odpowiedzialności.

Konieczność generowania informacji w układzie tradycyjnym i zadaniowym wpływa na potrzebę wprowadzenia dualnego systemu ewidencji. Istnienie dwóch systemów ewidencyjnych w organizacjach komercyjnych, z których jeden generuje informacje na potrzeby zewnątrz (rachunkowość finansowa) a drugi dostarcza danych wykorzystywanych wewnątrz organizacji (rachunkowość zarządcza) stanowi cechę nowoczesnego systemu rachunkowości.

Ważnym zagadnieniem związanym z przejściem od budżetu liniowego do budżetu zadaniowego jest proces ustalania kosztów realizacji poszczególnych działań i związanych z nimi wydatków. Ponieważ zrealizowane wydatki zwykle nie równają się faktycznie poniesionym kosztom, to w celu uzyskania informacji o rzeczywistych kosztach jednostkowych w budżetowaniu zadań zasadne wydaje się zastosowanie konwencji memoriałowej. Ujmowanie w księgach rachunkowych kosztów związanych z realizacją danego zadania budżetowego w okresach, w których zostały one faktycznie poniesione, a nie w momencie przekazania środków finansowych na dany tytuł wydatkowania, może się stać podstawą oceny skuteczności prowadzonej gospodarki finansowej.

Zasada memoriałowa oraz związane z nią ukierunkowanie na zużycie zasobów, planowanie na podstawie tego zużycia ma szczególne znaczenie w odniesieniu do planowania zadaniowego jednostek samorządu terytorialnego. Znajduje to uzasadnienie w możliwości określenia funkcji i cech realizowanych usług publicznych, które zaspokoją potrzeby mieszkańców, a jednocześnie pozwoli na wskazanie takiej kompilacji zasobów, które w sposób

efektywny zrealizują ten cel jednostki. W odniesieniu bowiem do zjawiska konkurencji, dynamiki wymagań klientów i ciągłych zmian w otoczeniu organizacji oraz ograniczoności możliwych do wykorzystania środków publicznych, ważne jest poszukiwanie kompromisu między jakością i funkcjonalnością efektów działania a kosztem ich wytworzenia. Jednostki samorządu terytorialnego są więc zobligowane – podobnie jak inne organizacje, również komercyjne – do obniżania kosztów własnych przy jednoczesnym doskonaleniu jakości wyrobów i świadczenia usług. Te zależności powodują, że podstawowe działania planistyczne w skali mikro powinny dokonywać się w powiązaniu z zasadą memoriałową, a wynikające z obowiązku zachowania dyscypliny budżetowej stosowanie zasady kasowej musi być traktowane jako uzupełnienie i dodatkowy obowiązek jednostek sektora publicznego.

Dobrym rozwiązaniem mającym na celu pełne wykorzystanie systemu rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego na potrzeby budżetu zadaniowego byłoby wprowadzenie nowej klasyfikacji budżetowej, w której dotychczasowe działy, rozdziały i paragrafy zastąpione zostały elementami składowymi budżetu zadaniowego tj: zadania, podzadania, działania oraz paragrafy. Wykorzystanie zmienionej klasyfikacji budżetowej i odpowiednich mierników w ewidencji budżetowej może wpłynąć na wyższą jakość gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego.

Budżetowanie zadań jednostek samorządu terytorialnego wymaga rozbudowy systemu ewidencji księgowej głównie w warstwie analitycznej. Podstawowymi kwestiami, na jakie należy zwrócić tu uwagę, są:

- stosowane przekroje ewidencyjne kosztów,
- szczegółowość ewidencji kosztów.

Obecnie obowiązujący w jednostkach samorządu terytorialnego system ewidencji kosztów w układzie rodzajowym dostarcza zbyt skomasowanych informacji na temat zużycia czynników produkcji oraz o niektórych wydatkach nie stanowiących zużycia czynników produkcji. Wpływa to na zniekształcenie informacji, możliwość popełnienia błędów w budżetowaniu kosztów i mniejszą efektywność systemu jej dostarczania. Dlatego też słuszna wydaje się propozycja rozbudowania ewidencji rejestracji kosztów o układ kalkulacyjny. Czynne wykorzystywanie tego układu przyczyni się do ustalenia jednostkowych kosztów własnych i udzielenia odpowiedzi, na co zostały poniesione koszty w poszczególnych pozycjach. Układ ten daje możliwość ciągłego doskonalenia w zakresie wszystkich obszarów działalności, a w szczególności redukcji kosztów wszystkich działań i procesów gospodarczych w jednostce²⁰.

Dalsze zmiany zachodzące w jednostkach samorządu terytorialnego będą nastawione na realizację zadań (projektów). Dlatego też można zaproponować kolejne udoskonalenie systemu rachunkowości, którym byłoby wprowadzenie rachunku kosztów działań (*Activity Based Costing*). Jest to metoda pomiaru kosztów i efektywności działania, zasobów, produktów,

²⁰ A.J. Kozuch, *Zmiany w rachunku kosztów i ich wpływ na sprawność i efektywność działania jednostek samorządu terytorialnego*, Zeszyty Naukowe Ostrołęckiego Towarzystwa Naukowego nr 23, Ostrołęka 2009, s. 169.

klientów i innych obiektów kosztów przy powiązaniu zasobów z działaniami oraz działań z pozostałymi obiektami kosztów na podstawie stopnia wykorzystania działań oraz poznania przyczynowo-skutkowych zależności między czynnikami powstawania kosztów a działaniami.

Dzięki wykorzystaniu systemu ABC uzyskuje się informacje na temat: jakim działaniom służą zasoby organizacji, jak kosztowe są te działania oraz wszelkie procesy gospodarcze im towarzyszące, dlaczego organizacja musi realizować poszczególne procesy i działania oraz jaka część każdego z działań dotyczy produktów, usługi i klientów organizacji²¹?

Znaczenie systemu rachunku kosztów działań w jednostkach samorządu terytorialnego wynika z jego podstawowego zastosowania, które nie wiąże się z poznaniem sposobu rozmieszczenia kosztów a umożliwia wskazanie tych składowych procesu funkcjonowania organizacji, na które wydatkowane są pieniądze. Jest bardzo ważne w jednostkach wykorzystujących środki publiczne, od których wymagane jest przykładanie szczególnej wagi do procesów ich wydatkowania.

Reasumując powyższe rozwiązania można stwierdzić, że w celu dostosowania obowiązującego obecnie systemu rachunkowości budżetowej do potrzeb budżetu zadaniowego należy przeprowadzić wiele zmian. Powinno nastąpić połączenie narzędzi rachunkowości budżetowej z wybranymi narzędziami rachunku kosztów oraz rachunkowości zarządczej. W szczególności chodzi tu o narzędzia analizy kosztów i pomiaru efektywności.

Podsumowanie

Wprowadzenie budżetu zadaniowego do jednostek samorządu terytorialnego przyniesie wiele wymiernych korzyści m.in. lepszą alokację ograniczonych środków finansowych, pozyskanie informacji o całkowitych kosztach usług oraz wskaźnikach ekonomicznych i finansowych, możliwość porównywania wydatkowanych środków finansowych z uzyskanymi efektami. Istotą budżetowania zadaniowego jest pomiar efektów, którym to procesem zajmuje się rachunkowość. Aby była ona zgodna z wymaganiami nowatorskiego budżetu, należy przeprowadzić w niej szereg zmian. Jedną z nich jest odejście od zasady kasowej na rzecz zasady memoriałowej. Pozwoli to na ujęcie w księgach rachunkowych kosztów związanych z realizacją konkretnego zadania budżetowego w momencie jego faktycznego zaistnienia. Kolejne zmiany, jakie powinny zostać wprowadzone w rachunkowości jednostek samorządowych, dotyczą systemów ewidencji kosztów. Obecnie obowiązujące układy rejestracji kosztów nie spełniają wymogów budżetu zadaniowego. Dlatego też słuszne wydaje się wprowadzenie kalkulacyjnego układu kosztów, jak również rachunku kosztów działań.

²¹ R.S. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2002, s. 109.

Bibliografia

- Chojna-Duch E., *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, LexisNexis, Warszawa 2002.
- Dylewski M., *Planowanie budżetowe w podsektorze samorządowym. Uwarunkowania, procedury, modele*, Dyfin, Warszawa 2007.
- Filipiak B., *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, DIFIN, Warszawa 2009.
- Jastrzębska M., *Zarządzanie finansami gmin – aspekty teoretyczne*. Wyd. UG, Gdańsk 1999,
- Kaplan R.S., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2002.
- Kożuch A.J., *Rachunek kosztów działań jako wsparcie dla tworzenia budżetu zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Polskie Stowarzyszenie Zarządzania Wiedzą, Seria Studia i Materiały nr 30/2010.
- Kożuch A.J., *Zmiany w rachunku kosztów i ich wpływ na sprawność i efektywność działania jednostek samorządu terytorialnego*, Zeszyty Naukowe Ostrołęckiego Towarzystwa Naukowego nr 23, Ostrołęka 2009.
- Nowak E., *Leksykon rachunkowości*, PWN, Warszawa 1996.
- Nowak W.A., *Rachunkowość sektora publicznego*, PWN, Warszawa 1998.
- Owsiak S., *Budżet zadaniowy*, PWE Warszawa 2002.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. 2010 nr 128, poz. 861.
- Ustawa o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009, Dz.U. nr 157 poz. 1240.
- Winiarska K., Kaczurak-Kozak M., *Rachunkowość budżetowa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Zysnarska A., *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego i wiernego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010.